

— роботи з автоматизації мають охоплювати не тільки оперативний і бухгалтерський облік витрат, а й процес прийняття управлінських рішень.

Отже, дослідження показали, що матеріальні витрати є найважливішим об'єктом бухгалтерського обліку і виступають в двох якостях: як інформаційний засіб і як засіб контролю. Облік забезпечує суворо документоване інформаційне відображення за допомогою зафіксованих у документах фактів господарського життя в аспектах, заданих управлінням.

Організаційно-технологічні та економічні особливості харчової промисловості суттєво впливають на систему бухгалтерського обліку і контролю. Вони мають сприяти комплексності переробки сировини і запобіганню втрат на всіх стадіях виробництва. В умовах ринкової економіки слід також враховувати нові вимоги, що висовуються до системи бухгалтерського обліку як системи управління виробництвом.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1999 р.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси». Наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. зі змінами та доповненнями.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 «Витрати».. Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. зі змінами та доповненнями.

4. Облік операцій із запасами.// Все про бухгалтерський облік — 2005, № 112. — С. 25—32

5. Сікора І. Особливості методики оцінки оборотних активів на виробничих підприємствах. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2004 № 9. — С. 13—18.

6. Хліпальська В. Роль вартості матеріальних ресурсів в аналітичній оцінці фінансово-господарської діяльності підприємства. // Бухгалтерський облік і аудит—2004, № 7. — С. 11—18.

**Т. Г. Камінська**, асистент,  
Національний аграрний університет

## УПРАВЛІНСЬКИЙ АНАЛІЗ ЯК СКЛАДОВА БУХГАЛТЕРСЬКОГО УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

На сучасному етапі розвитку економіки важливо врахувати зростання нестабільності зовнішнього середовища підприємництва, яке стосується всіх основних процесів: інноваційних, інвестиційних, технологічних, оподаткування, приватизаційних, реформування земельних відносин в аграрних формуваннях і, на кінець, управлінських.

Не можна не помітити, що в економічній теорії сьогодні з'явилися різні модифікації аналізу — фінансовий, економічний, стратегічний і т.п. Більшість авторів вважає, що аналіз є однією з функцій управління,

яка забезпечує оцінку господарських фактів і процесів та готує проекти рішень для менеджерів відповідного рівня [8, 10]. Погоджуючись з таким тлумаченням функції аналізу, не можна ігнорувати поглиблене дослідження задач аналізу різнобічних процесів, які можуть бути пріоритетними для фахівців-аналітиків з певних проблем.

Останнім часом у складі сучасних управлінських технологій виділяють управлінський аналіз. С.В. Філіпова розцінила управлінський аналіз як одну з найважливіших складових аналізу діяльності будь-якого підприємства, яка охоплює управлінські проблеми. Він являє собою економічний аналіз, адаптований до цілей і задач конкретного господарюючого суб'єкта [9, с. 6].

Разом з тим, сумнівним є виділення такого напрямку аналізу як управлінський. Невже інші модифікації аналізу виконують якусь іншу функцію, ніж управлінську? Це стосується і модифікацій бухгалтерського обліку. Виділяючи в окремий вид бухгалтерського обліку «управлінський облік», тим самим занижується значення фінансового, оперативно-технічного обліку для управління. Тому ми підтримуємо позицію С. Ф. Голова [2], В. Ластовецького [3], В. Б. Моссаковського [5] та ін., які вважають, що не слід ототожнювати функції обліку з функціями сучасних бухгалтерів, які у своїй роботі поєднують та виконують такі функції управління як планування (бюджетування), облік, аналіз, контроль.

Не дивлячись на те, що українська економіка лише проходить шлях становлення ринкових відносин, вже існують всі передумови для того, щоб розглядати бухгалтерську діяльність з урахуванням її управлінського аспекту. У визначенні бухгалтерського обліку, сформульованому Американською асоціацією бухгалтерів, чітко відзначається управлінський аспект: це процес ідентифікації інформації, обчислення й оцінки показників та надання даних користувачам інформації для вироблення, обґрунтування і прийняття рішень [9]. Зв'язок обліку з управлінням відображений і в назві однієї з фундаментальних робіт відомих американських вчених Ч. Т. Хонгрена і Дж. Фостера — «Бухгалтерський облік: управлінський аспект» [11].

Про необхідність інтеграції всіх функцій управління — обліку, аналізу, планування і контролю свідчить і західна практика. У зарубіжних підприємствах відсутні планові відділи, які функціонують ізольовано від бухгалтерської служби. Бухгалтерія в західному підприємстві бере на себе обов'язки планового відділу й аналітичної служби, а бухгалтери виконують планові й прогностичні функції. Вся інформація, необхідна для управління підприємством, готується бухгалтерами. Пов'язана із цим професійна діяльність отримала містку економічну назву «еккаунтинг», в основі якого лежить рахівництво — ведення бухгалтерського обліку у відповідності із загальноприйнятими принципами. Однак рахівництвом еккаунтинг не обмежується, у ньому велика доля планово-аналітичної роботи.

В Україні процес реформування обліку, його переорієнтація із контрольних на управлінські функції йде дуже повільно. У більшості випадків мета бухгалтерської служби сучасного українського підприємства

вважається досягнутою після здачі нею звітності й проведення податкових платежів. Інакше кажучи, бухгалтерська справа у нашій країні у багатьох випадках розглядається через призму рахівництва, орієнтованого на податковий облік. Працівникам бухгалтерій ніколи займатись управлінським обліком. Та й навіщо?

Все частіше за справу беруться планові служби, вважаючи управлінський облік своєю прерогативою. Бухгалтерія продовжує займатись «посмертним» обліком [9]. При такому розподілі посадових обов'язків продовжує зберігатись протистояння між бухгалтерією і плановим відділом, яке історично склалося в радянський час. Бухгалтерія, як і раніше, відчуває себе недооціненою, справедливо вважаючи, що планові служби користуються створеною нею інформацією. Планові відділи, у свою чергу сприймають бухгалтерію як щось інертне і для цілей управління підприємством малоприслатне.

А разом з тим названі служби могли б об'єднати зусилля у досягненні важливої мети — генерування інформації, яка дозволяла б менеджменту приймати адекватні управлінські рішення. Це підвищить імунітет підприємства до несприятливого впливу факторів зовнішнього середовища, дозволить йому довго й стабільно функціонувати на ринку. Вирішення названих завдань можливе при умові створення на підприємстві бухгалтерського управлінського обліку, який зумовлює інтеграцію бухгалтерської та планової служби.

В основі системи управлінського обліку лежить виробничий облік і калькулювання, за ними — управлінський контроль, бюджетування, внутрішня (сегментарна звітність). Однак нарівні з обліковою, плановою і контрольною бухгалтерського управлінського обліку притаманна аналітична функція. Таким чином, *управлінський аналіз є складовою бухгалтерського управлінського обліку.*

Визначити можливості практичного застосування управлінського аналізу можна лише визначивши його місце в єдиній системі управління діяльністю підприємства. Вирішення цієї задачі у свою чергу вимагає відповіді на питання: 1. Що таке менеджмент і які об'єктивні передумови його становлення в Україні? 2. У чому полягають задачі менеджменту? 3. Що складає його інформаційну базу?

Сьогодні термін «менеджмент» міцно ввійшов у наш лексикон, замінивши попередні «керівник», «управлінець», «начальник». Ми погоджуємось із І. Н. Герчиковою, яка вважає, що він є аналогом терміну «управління», його синонімом і застосовується до управління соціально-економічними процесами на рівні сучасного підприємства. Чіткої єдиної теорії менеджменту в Україні ще не вироблено [1].

Не дивлячись на суттєві розбіжності в концептуальних підходах до менеджменту, можна виділити три його найважливіших функції: 1) прийняття і реалізація управлінських рішень; 2) мотивацію всіх учасників підприємницької діяльності; 3) здійснення процедур управлінського контролю.

Як показують дослідження, питання інформаційного забезпечення менеджменту є найбільш невизначеним. У деяких випадках [6, с. 380]

все зводиться до класифікації інформації: до поділу її на зовнішню і внутрішню, загальну, стимулюючу, виключну, контрольну, розподільчу. А. А. Радугін оперує поняттям «управлінські інформаційні системи», маючи на увазі інтегровані звітні системи, спеціально призначені для допомоги менеджерам у плануванні, здійсненні й контролі діяльності підприємства [6, с. 387]. В інших випадках питання про інформаційне забезпечення менеджменту замінюється розглядом його методів і прийомів аналізу. Ці автори в якості основних виділяють метод порівняння і балансовий метод [4, 6]. Таким чином у літературі бухгалтерський управлінський облік як джерело інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень у системі менеджменту або не згадується зовсім, або торкається мимохідь.

На взаємопроникнення управлінського обліку й елементів менеджменту, яке лежить в основі побудови інтегрованої системи управління підприємством, вказує Б. Райан, стверджуючи, що управлінський облік повинен надавати інформацію для прийняття рішень керівниками, однак можна значно розширити рамки обліку. Оскільки облікова діяльність регламентує правила й процедури, вона здійснює широкий вплив на структуру взаємозв'язків всередині організації та сама підпадає під вплив цієї структури [7].

Отже, не дивлячись на різноманіття вітчизняних видань з менеджменту, питання його інформаційного забезпечення залишається відкритим. Фундаментом менеджменту, його банком даних повинен стати управлінський облік і його найважливіша складова — управлінський аналіз. Їх призначення полягає в інформаційній підтримці менеджменту.

Велике значення для створення повноцінної інформаційної бази системи управлінського аналізу має визначення ступеня аналітичності інформації. Під «аналітичністю інформації» розуміється її адекватність вимогам і задачам управлінського аналізу [9]. Аналітичність інформації характеризують такі показники: 1) повнота охоплення необхідних для аналізу відомостей або ступінь забезпеченості інформацією; 2) універсальність інформації як можливість отримання похідних показників; 3) ступінь повторюваності аналогічних показників у різних формах звітності; 4) ступінь взаємної відповідності різних видів інформації; 5) співставність і достовірність; 6) ступінь своєчасності отримання; 7) гнучкість як можливість своєчасного внесення корективів і в той же час достатня стійкість до змін; 8) ступінь готовності до формалізованої обробки; 9) трудомісткість заповнення облікових форм і їх обробки; 10) ступінь взаємної відповідності різних видів інформації (планової, облікової та ін.); 11) ступінь достовірності (логічної та математичної); 12) співставність інформації, тобто можливість використання різних видів інформації без додаткової обробки.

Рівень аналітичності визначається у порівняльних умовах. Для бухгалтерської інформації невід'ємними умовами порівняльності є єдині методи організації і ведення обліку, співставні методи обробки інформації. Вивчення аналітичності інформації дає матеріал для удосконалення інформаційної бази аналізу, а вивчення інформаційного взаємо-

зв'язку аналітичних задач дозволяє уникнути дублювання інформації і встановить доцільну черговість їх вирішення.

Для великого підприємства використовується більше 150-200 різних показників діяльності. Дослідження показують, що на великих підприємствах їх розрахунків, відслідковування різних тенденцій і побудова прогнозних моделей виконує аналітичний або фінансовий відділ. На малих підприємствах вони найчастіше концентруються в одного виконавця, який не в змозі здійснити такий об'єм операцій. Тому задача автоматизації розрахунків для малих підприємств особливо актуальна.

Основною проблемою в інформаційному забезпеченні системи управлінського аналізу є не обчислення показників, а підготовка даних, тобто формування інформаційно-аналітичної бази для здійснення аналізу. Розрахунок показників господарської діяльності підприємства проводиться за допомогою програмного забезпечення, інтегрованого з базами даних сучасних програм бухгалтерського обліку, і виводиться при запиті управлінського персоналу на певний момент часу.

В залежності від поставленої мети аналіз отриманих результатів проводиться відповідними методами економічного аналізу. Наприклад, для поверхового аналізу проблеми можна скористатися методами порівняння, групування, відносних і середніх величин. Якщо в результаті попереднього аналізу показників їх значення є незадовільними, то вони автоматично виводяться на управлінський монітор з метою їх подальшого вивчення. Для більш детального, поглибленого аналізу доцільно використовувати детермінований факторний аналіз.

Незалежно від того, які отримані значення вибраних показників (позитивні чи негативні), на їх основі можна визначити інтегральну оцінку ефективності функціонування підприємства і прийняти відповідне управлінське рішення.

Використання в практиці управління систем управлінського аналізу підвищує рівень аналітичної роботи на підприємствах будь-якого типу, сприяючи росту кількості типових розробок з управлінського аналізу і розширюючи можливість порівняння й узагальнення його результатів.

Отже, аналітична функція представлена в управлінському обліку поряд із обліковою, плановою та контрольною. Її реалізація покладена на управлінський аналіз, який є одним із видів економічного аналізу і націлений на оцінку як минулих так і майбутніх результатів діяльності підприємства. Управлінський аналіз інтегрує три види внутрішнього аналізу — ретроспективний, оперативний і перспективний. кожному з яких властиве рішення власних задач.

Для кожного підприємства із десятка різновидностей аналізу, які відрізняються глибиною, ступенем деталізації, охоплюваним періодом, періодичністю і багатьма іншими параметрами, необхідно визначити свій набір показників господарської діяльності, який буде характеризуватися індивідуальністю функціонування підприємства, специфічним способом і точністю фіксування вихідних даних.

Оскільки для ефективного управління результат повинен бути прогнозованим, системі управління сучасним підприємством необхідно

мати в якості підсистеми механізм переробки й систематизації управлінської інформації, трансформації її в управлінське рішення — механізм управлінського аналізу, адаптований до цілей конкретного підприємства.

## ЛІТЕРАТУРА

1. *Герчикова И. Н.* Финансовый менеджент. — М.: Консалтбанкпир, 1996. — 208с.
2. *Голов С. Ф.* Управлінський облік: Підручник. — К.: ФПБАУ, 2003. — 704 с.
3. *Ластовецький В.* Який вид обліку не є управлінським? // Бухгалтерський облік і аудит. — 2003. — № 4. — С. 40—44.
4. Менеджмент (Современный российский менеджмент): Учебник / Под ред. Ф. М. Русинова и М. Л. Разу. — М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. — 541 с.
5. *Моссаковський В., Кононенко Т.* Інтеграція господарського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. — № 6. — 2004. — С. 16—24.
6. Основы менеджмента: Учебное пособие для вузов / Научный редактор А. А. Радугин. — М.: Центр, 1997. — 345 с.
7. *Райан Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.* Стратегический учет для руководителя. — М.: ЮНИТИ, 1998. — 425 с.
8. *Савчук В. К.* Аналіз господарської діяльності сільськогосподарських підприємств: Підручник. — К.: Урожай, 1995. — 325 с.
9. *Филиппова С. В.* Управленческий анализ: теория и практика. — К.: АВ-РИО. — 2004. — 336 с.
10. Фінансовий менеджмент: Курс лекцій / За ред. проф. Г. Г. Кірейцева. — Житомир: ЖІТІ, 2001. — 432 с.
11. *Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж.* Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. — М.: ЮНИТИ, 1995. — 729 с.

**Н. А. Канцедал**, аспірант\*,  
Полтавська державна аграрна академія

## ПОТЕНЦІЙНІ ПРАВА ПІДПРИЄМСТВА ЗА ПРОСТРОЧЕНИМ ДОГОВОРІМ: ВИЗНАННЯ ТА ОБЛІК

**Вступ.** Сучасний економічний розвиток нашої країни має ряд особливостей, найважливішою з яких є становлення ринкових відносин. Економічна криза часів перехідної економіки мала свої передумови: розрив господарських зв'язків, різке падіння обсягів виробництва, інфляція, платіжні деформації, загострення напруженості в грошово-кредитній сфері (бюджетний дефіцит, зростання внутрішнього і зовнішнього боргу, валютна криза, криза банківської ліквідності), тощо.

Саме у період розбудови економіки відбулося різке зростання ролі договірних відносин у розрахунках.

---

\* Науковий керівник д-р екон. наук, професор Кірейцев Г. Г.